

BVGer A-1341/2006 vom 7. März 2007

Bundesverwaltungsgericht, 2007-03-07, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-1341_2006

FR: TAF A-1341/2006 du 7 mars 2007

IT: TAF A-1341/2006 del 7 marzo 2007

Regeste

Mehrwertsteuer

Erwägungen

E. 1.1

Auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer konnten Einspracheentscheide der ESTV nach Art. 65 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer in der Fassung vom 25. Juni 2002 (MWSTG; SR 641.20) bzw. Art. 53 der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV; AS 1994 1464) innert 30 Tagen nach Eröffnung mit Beschwerde bei der SRK angefochten werden. Die Beschwerdeführerin ist durch den Einspracheentscheid der ESTV beschwert (Art. 48 VwVG) und sie hat ihre Beschwerde form- und fristgerecht eingereicht (Art. 50 ff. VwVG). Die SRK ist per 31. Dezember 2006 aufgelöst worden und das BVGer hat am 1. Januar 2007 seine Tätigkeit aufgenommen. Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG; SR 173.32) beurteilt dieses Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG; SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Im Bereich der Mehrwertsteuer liegt eine solche Ausnahme nicht vor. Ebenfalls ist die ESTV Vorinstanz im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Es übernimmt am 1. Januar 2007 die Beurteilung des vorher bei der SRK hängigen Rechtsmittels und wendet das neue Verfahrensrecht an (Art. 53 Abs. 2 VGG). Auf die Beschwerde ist somit einzutreten.

E. 1.2

Am 1. Januar 2001 sind das MWSTG sowie die zugehörige Verordnung (MWSTGV; SR 641.201) in Kraft getreten. Der zu beurteilende Sachverhalt bezieht sich auf das Jahr 1995, so dass auf die vorliegende Beschwerde noch bisheriges Recht anwendbar ist (Art. 93 und 94 MWSTG). Die MWSTV ist eine selbständige, das heisst direkt auf der Verfassung beruhende Verordnung des Bundesrates. Sie stützt sich auf Art. 8 Abs. 1 der Übergangsbestimmungen der bis zum 31. Dezember 1999 in Kraft befindlichen (alten) Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (ÜB-aBV) bzw. auf den (mittlerweile aufgehobenen) Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV; SR 101) und stellte bis zur Regelung des Mehrwertsteuerrechts durch den ordentlichen Gesetzgeber gesetzesvertretendes Recht dar.

E. 1.3

Das BVGer kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Der Beschwerdeführer kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49

Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG).

E. 2.1

Wer ein Vermögen oder ein Geschäft mit Aktiven und Passiven übernimmt, wird den Gläubigern aus den damit verbundenen Schulden verpflichtet, sobald vom Übernehmer die Übernahme den Gläubigern zur Kenntnis gebracht wurde (Art. 181 Abs. 1 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 [OR; SR 220]; vgl. auch Art. 73 des auf den 1. Juli 2004 in Kraft getretenen Bundesgesetzes vom 3. Oktober 2003 über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung [Fusionsgesetz, FusG; SR 221.301]). Der Veräusserer haftet noch während zwei Jahren solidarisch weiter (Art. 181 Abs. 2 OR; Art. 75 Abs. 1 FusG). Wer eine Unternehmung mit Aktiven und Passiven übernimmt, tritt in die steuerlichen Rechte und Pflichten der übernommenen Unternehmung ein (Art. 23 Abs. 2 MWSTV). Die Steuernachfolge gemäss dieser Vorschrift setzt voraus, dass ein gesamtes Unternehmen mit Aktiven und Passiven übernommen wird. Hierzu ist erforderlich, dass das bisherige Unternehmen wegfällt. Dann tritt der Steuernachfolger in alle Rechte und Pflichten des früheren Steuersubjekts ein (Urteil des Bundesgerichts 2A.66/1999 vom 22. März 1999, E. 2). Die Steuersukzession tritt nicht nur bei der Übernahme von Aktiven und Passiven einer juristischen Person durch eine andere juristische Person ein, sondern auch bei weiteren beispielhaft aufgezählten Fällen: Übernahme einer Einzelfirma, Umwandlung einer Einzelfirma in eine Kollektivgesellschaft, Umwandlung einer Einzelfirma in eine Aktiengesellschaft, Fusion zweier Aktiengesellschaften (Entscheid der SRK vom 18. April 2001, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 66.13, E. 4e; Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern 1995, Rz. 749 ff.).

E. 2.2

Wer Leistungen ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Vertretenen tätigt, so dass das Umsatzgeschäft direkt zwischen dem Vertretenen und dem Dritten zustande kommt, gilt diesbezüglich als blosser Vermittler (Art. 10 Abs. 1 MWSTV). Handelt bei einer Leistung der Vertreter zwar für fremde Rechnung, tritt er aber nicht ausdrücklich im Namen des Vertretenen auf, so liegt sowohl zwischen dem Vertretenen und dem Vertreter als auch zwischen dem Vertreter und dem Dritten eine Leistung vor (Art. 10 Abs. 2 MWSTV). Tritt ein Stellvertreter im eigenen Namen auf (indirekte Stellvertretung), dann ist unter den gegebenen Voraussetzungen nicht der Vertretene, sondern der Vertreter selbst im Verhältnis zum Dritten Leistungserbringer oder -empfänger. Nur wenn der Vertreter ausdrücklich im Namen des Vertretenen handelt (direkte Stellvertretung), ist dieser und nicht der Vertreter als Leistungserbringer oder -abnehmer beteiligt, der Vermittler bewirkt keinen eigenen Umsatz, den es zu versteuern gäbe (statt vieler vgl. Urteile des Bundesgerichts 2A.272/2002, 2A.273/2002 und 2A.274/2002, vom 13. Januar 2003, jeweils E. 2 bis 4; Entscheide der SRK vom 24. September 2003, veröffentlicht in VPB 68.54, E. 2a; vom 19. Mai 2000, veröffentlicht in VPB 64.110, E. 3b). Dieser Grundsatz der zwei Umsätze (bei indirekter Stellvertretung) ist auch auf Dienstleistungen anwendbar; dabei nimmt die MWSTV eine Fiktion vor, da eine Dienstleistung (anders als eine Ware) materiell nicht zweimal geleistet werden kann (Entscheid der SRK vom 11. Oktober 2000, veröffentlicht in VPB 65.59, E. 3c/aa).

E. 2.3

Verwendet ein Steuerpflichtiger Gegenstände oder Dienstleistungen für steuerbare Ausgangsleistungen, so kann er in seiner Steuerabrechnung die ihm von anderen Steuerpflichtigen in Rechnung gestellte Steuer für Lieferungen und Dienstleistungen abziehen (Art. 29 Abs. 1 und 2 MWSTV).

E. 2.3.1

Vorsteuerabzugsberechtigt ist der steuerpflichtige Leistungsempfänger einer Leistung, auf welcher die Vorsteuern abgezogen werden sollen (siehe Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 247, 251, 253; Ivo P. Baumgartner, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, N. 13 zu Art. 38). Das Recht zum Vorsteuerabzug kann der Steuerpflichtige nur bezüglich der ihm selbst durch einen anderen Steuerpflichtigen in Rechnung gestellten Mehrwertsteuer beanspruchen. Kein Steuerpflichtiger kann jedoch einen Vorsteuerabzug geltend machen, der einem Dritten zusteht (Entscheid der SRK vom 8. April 2003, veröffentlicht in VPB 67.126, E. 2d, 3a; Entscheid der SRK vom 15. Oktober 1999 [SRK 1998-071], teilweise veröffentlicht in VPB 64.47, E. 6b/cc). Wer Leistungsempfänger ist, wird in der MWSTV nicht explizit definiert. Gewöhnlich wird die mehrwertsteuerliche mit der zivilrechtlichen Ausgangslage übereinstimmen, so dass der Auftraggeber der Leistung bzw. derjenige, der aus dem Vertragsverhältnis berechtigt und verpflichtet ist, gleichzeitig mehrwertsteuerlicher Leistungsempfänger ist (Riedo, a.a.O., S. 253; Baumgartner, mwst.com, a.a.O., N. 15 zu Art. 38; Ivo P. Baumgartner, Die Entgeltlichkeit bei der schweizerischen Mehrwertsteuer [Entgeltlichkeit], Steuer-Revue [StR] 1996 S. 266; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts vom 27. November 2006 [2A.202/2006], E. 3.2; Entscheid der SRK vom 20. März 2006 [CRC 2005-021], E. 3b). Für die Frage, ob der Handelnde als Leistungserbringer bzw. -empfänger zu gelten hat, ist in mehrwertsteuerlicher Hinsicht massgeblich, ob er in eigenem Namen auftritt oder nicht. Das Handeln wird grundsätzlich demjenigen mehrwertsteuerlich zugerechnet, der nach Aussen, gegenüber Dritten in eigenem Namen auftritt (statt vieler: Entscheid der SRK vom 15. November 2002, veröffentlicht in VPB 67.50, E. 2B mit Hinweisen). Wie bei der Bestimmung des Leistungserbringers (so für die Frage, wer bezüglich einer Leistung steuerpflichtig ist), müssen auch beim Ermitteln des mehrwertsteuerlichen Leistungsempfängers, mithin des Vorsteuerabzugsberechtigten, die Regeln von Art. 10 MWSTV (oben E. 2.2) beachtet werden (siehe ferner Riedo, a.a.O., S. 253; Baumgartner, mwst.com, a.a.O., N. 15 zu Art. 38; Entscheid der SRK vom 15. Oktober 1999, a.a.O., E. 6b/cc). Unerheblich ist bei der Bestimmung des Leistungsempfängers im Prinzip, wer das Entgelt aufwendet. Das Entgelt kann der Empfänger oder an seiner Stelle auch ein Dritter aufbringen (vgl. Art. 26 Abs. 2 Satz 1 MWSTV; Entscheid der SRK vom 15. Oktober 1999, a.a.O., E. 6b/cc; Baumgartner, mwst.com, a.a.O., N. 15 zu Art. 38; Baumgartner, Entgeltlichkeit, a.a.O., S. 266; siehe auch Riedo, a.a.O., S. 223).

E. 2.3.2

Art. 29 Abs. 1 Bst. a MWSTV sieht vor, dass zum Vorsteuerabzug nur berechtigt ist, wer die geltend gemachten Beträge mit Belegen nach Art. 28 Abs. 1 (bzw. Abs. 3) MWSTV nachweisen kann. Die Rechnung des Leistungserbringers muss enthalten: seinen Namen und seine Adresse sowie seine Mehrwertsteuernummer; Namen und Adresse des Leistungsempfängers; Datum oder Zeitraum der Leistung; Art, Gegenstand und Umfang der

Leistung; das Entgelt; den geschuldeten Steuerbetrag (Art. 28 Abs. 1 MWSTV). Die SRK hat erkannt, dass eine genaue Anwendung dieser eher formellen Anordnungen durch die ESTV im Interesse einer gerechten und missbrauchsfreien Erhebung der Mehrwertsteuer liegt (vgl. Entscheide der SRK vom 25. März 2002, veröffentlicht in VPB 66.97, E. 4b und vom 15. Oktober 1999, a.a.O., E. 4). Erfüllen die vorgewiesenen Belege die vorgesehenen Bedingungen nicht, muss die Verwaltung den Vorsteuerabzug grundsätzlich verweigern (vgl. Entscheide der SRK vom 17. Januar 2001, veröffentlicht in VPB 65.84 E. 4d in fine; vom 25. März 2002, a.a.O., E. 4d/aa; zum Ganzen: Entscheid der SRK vom 3. Dezember 2003, veröffentlicht in VPB 68.73, E. 3a).

E. 2.3.3

Da es sich bei den Vorsteuern um steuermindernde Tatsachen handelt, obliegt der formgerechte Beweis (vgl. Art. 29 Abs. 1 Bst. a in Verbindung mit Art. 28 Abs. 1 MWSTV) für deren Vorliegen dem Steuerpflichtigen (Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des Steuerrechts, 6. Auflage, Zürich 2002, S. 416). Zwar muss die ESTV den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer respektieren. Dies kann indes nur dann gelten, wenn der Mehrwertsteuerpflichtige seinen aus dem Selbstveranlagungsprinzip fließenden Pflichten nachkommt. Es ist dem Mehrwertsteuerpflichtigen indes unbenommen, sogar noch im Rahmen einer Beschwerde gegen eine Schätzung mittels Belegen den Nachweis für angefallene Vorsteuern zu erbringen (vgl. Entscheide der SRK vom 3. Dezember 2003, a.a.O., E. 3b mit Hinweisen; vom 25. März 2002, a.a.O., E. 4d/aa).

E. 2.4

Die Mehrwertsteuer stellt auf wirtschaftliche Vorgänge ab und sie besteuert den wirtschaftlichen Konsum. Bestand und Umfang einer der Mehrwertsteuer unterstehenden Leistung wird aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise bestimmt. Die mehrwertsteuerliche Qualifikation von Vorgängen hat nicht in erster Linie aus einer zivil-, sprich vertragsrechtlichen Sicht, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (Urteil des Bundesgerichts 2A.304/2003 vom 14. November 2003, E. 3.6.1 mit Hinweisen; Entscheide der SRK vom 5. Juli 2005, veröffentlicht in VPB 70.7, E. 2a mit Hinweisen; vom 18. November 2002, veröffentlicht in VPB 67.49, E. 3c/aa mit Hinweisen; ausführlich: Riedo, a.a.O., S. 112 mit Fn. 125; Jean-Marc Rivier/Annie Rochat, La taxe sur la valeur ajoutée, Fribourg 2000, S. 24). Der wirtschaftlichen Betrachtungsweise kommt im Bereich der Mehrwertsteuer einerseits bei der Auslegung von zivilrechtlichen und von steuerrechtlichen Begriffen sowie andererseits bei der rechtlichen Qualifikation von Sachverhalten Bedeutung zu (Urteil des Bundesgerichts vom 8. Januar 2003, publiziert in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 73 S. 569, E. 3.2).

E. 3

Im vorliegenden Fall ist umstritten, ob die Beschwerdeführerin berechtigt ist, im Zusammenhang mit Architekten- und Bauunternehmerleistungen für den Bau eines Geschäftsgebäudes angefallene Vorsteuern abzuziehen. Gemäss Darstellung der ESTV war Erstellerin des fraglichen Baus die einfache Gesellschaft A. und B. und nicht die Kollektivgesellschaft Y. und auch nicht die Aktiengesellschaft, d.h. die Beschwerdeführerin. Die Voraussetzungen für einen Vorsteuerabzug auf den das Geschäftshaus betreffenden Leistungen seien bei der Beschwerdeführerin eindeutig nicht erfüllt, weil deren Empfängerin eben nicht sie (und auch nicht die Kollektivgesellschaft), sondern die einfache Gesellschaft gewesen sei (siehe Entscheid der ESTV vom 1.

November 2002 bzw. dazugehöriges Schreiben vom selben Tag Ziff. 3.1, 3.2; Ergänzungsabrechnung vom 30. September 1996, Beiblatt 1, Vernehmlassungsbeilage 5). Die Beschwerdeführerin macht demgegenüber im Wesentlichen geltend, die Auslagen und damit die Mehrwertsteueraufwendungen seien für den Geschäftsneubau von Anfang an "für das Geschäft" bzw. "für die Kollektivgesellschaft, respektive die nachmalige Aktiengesellschaft", getätigt worden, weshalb diese zum Vorsteuerabzug zugelassen werden müssten. A. und B. seien in Bezug auf die Errichtung des Geschäftshauses als Gesellschafter der Kollektivgesellschaft aufgetreten, die Werkverträge seien für die Kollektivgesellschaft und nicht privat für A. und B. abgeschlossen worden. Es sei immer darum gegangen, die Liegenschaft für das ... Geschäft - ursprünglich die Kollektivgesellschaft und dann die Aktiengesellschaft - zu errichten.

E. 3.1

In tatsächlicher Hinsicht ist in casu das Folgende festzuhalten: Aus den Handelsregisterauszügen (siehe Beschwerdebeilagen) geht hervor, dass die Beschwerdeführerin bei ihrer Gründung (Eintrag der Aktiengesellschaft im Handelsregister am 28. Juni 1995) mittels Sacheinlage die Kollektivgesellschaft "Y." mit Aktiven und Passiven ("gemäss Übernahmebilanz per 1. Januar 1995") übernommen hat (Sacheinlagevertrag vom 19. Mai 1995, Einsprachebeilage 9). Gleichzeitig - am 28. Juni 1995 - wurde die Kollektivgesellschaft, welche gemäss Handelsregisterauszug ebenfalls den Betrieb einer Boutique für ... sowie den Handel mit Waren aller Art bezweckte, im Handelsregister gelöscht. Am Grundstück, bezüglich dessen Überbauung die Beschwerdeführerin Vorsteuern geltend macht, erwarben die natürlichen Personen A. und B. als Gesamteigentümer infolge einfacher Gesellschaft mit Baurechtsvertrag vom 14. Juli 1993 (Einsprachebeilage 5) von der Gemeinde ... ein selbständiges und dauerndes Baurecht (welches als Grundstück gilt im Sinne von Art. 655 Abs. 2 Ziff. 2 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 [ZGB; SR 210]). Am 22. Dezember 1995 übertrug die einfache Gesellschaft A. und B. dieses selbständige und dauernde Baurecht auf die Beschwerdeführerin (Kaufvertrag vom 22. Dezember 1995, Einsprachebeilage 10). Die vorliegend strittigen Vorsteuern von Fr. 215'840.-- hat die Beschwerdeführerin in ihrer Mehrwertsteuerabrechnung des 4. Quartals 1995 (Ziff. 11) unter dem Titel "Prov. MWST a/Baukosten Neubau ..." in Abzug gebracht (Einsprachebeilage 22). Dieser Abrechnung für das 4. Quartal 1995 legte die Beschwerdeführerin eine Aufstellung bei über bezogene Leistungen im Betrag von Fr. 3'536'462.--, aus welchen der strittige Vorsteuerbetrag von Fr. 215'840.-- resultierte.

E. 3.2

Die Vorsteuerabzugsberechtigung steht dem Leistungsempfänger der Leistung, auf welcher die Vorsteuern abgezogen werden sollen, zu (oben E. 2.3.1). Im Folgenden wird zu prüfen sein, wer Leistungsbezüger der Architekten- und Handwerkerleistungen im Zusammenhang mit dem Neubau war, bezüglich derer die Beschwerdeführerin Vorsteuern geltend macht. Es ist im vorliegenden Zusammenhang daran zu erinnern, dass die Beweislast für den Nachweis der Vorsteuerabzugsberechtigung der Beschwerdeführerin obliegt. Gelänge der Beschwerdeführerin der Beweis, dass sie selbst Leistungsempfängerin war, wäre der Vorsteuerabzugsanspruch grundsätzlich - unter Vorbehalt der weiteren Voraussetzungen - anzuerkennen. Müsste hingegen die einfache Gesellschaft als Leistungsempfängerin der Architekten- und Handwerkerleistungen angesehen werden, wäre nur diese allenfalls vorsteuerabzugsberechtigt (wobei sie soweit ersichtlich und gemäss Angaben der ESTV

mangels subjektiver Steuerpflicht die Voraussetzungen hierzu nicht erfüllen würde, siehe Art. 29 Abs. 1 MWSTV, vorne E. 2.3.1). Die Beschwerdeführerin hingegen wäre nicht befugt, diese - einem anderen zustehenden - Vorsteuern geltend zu machen (siehe auch vorne E. 2.3.1). Sollte sich herausstellen, dass die Kollektivgesellschaft Leistungsempfängerin war, wäre allenfalls weiter zu prüfen, ob eine Vorsteuerabzugsberechtigung der Beschwerdeführerin trotzdem möglich sein könnte, weil sie im Sinne von Art. 23 Abs. 2 MWSTV Steuernachfolgerin der Kollektivgesellschaft war (hierzu oben E. 2.1). Durch die Übernahme der Kollektivgesellschaft Y. mit Aktiven und Passiven ist die Beschwerdeführerin im Sinne von Art. 181 OR sowie Art. 23 Abs. 2 MWSTV in alle Rechte und Pflichten der Kollektivgesellschaft eingetreten. Aufgrund dieser Steuersukzession könnte allenfalls auch eine spätere Geltendmachung von Vorsteuerabzügen (welche ursprünglich der Vorgängerin zustanden) durch die Rechtsnachfolgerin in Betracht kommen (siehe hierzu Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Auflage, Rz. 1146). In diesem Zusammenhang ist im Übrigen anzumerken, dass zweifelhaft ist, ob auf die Festlegungen im Sacheinlagevertrag (Einsprachebeilage 9) abgestellt werden könnte, wonach die Aktiven und Passiven der Kollektivgesellschaft "gemäss Übernahmebilanz per 1. Januar 1995" eingebracht würden (Ziff. I), als Stichtag für die Übernahme des Geschäfts der 1. Januar 1995 gelte und alle Geschäftsvorfälle der Kollektivgesellschaft ab 1. Januar 1995 als für Rechnung der AG erfolgt gälten (Ziff. IV). Die Übernahme eines Geschäfts mit Aktiven und Passiven (hierzu vorne E. 2.1) und der Eintritt in Rechte und Pflichten kann im vorliegenden Fall an sich nicht vor dem Zeitpunkt der Gründung bzw. der Erlangung der Rechtspersönlichkeit der Beschwerdeführerin durch den Handelsregistereintrag (Art. 643 OR), mithin am 28. Juni 1995, erfolgt sein; die Beschwerdeführerin trat in die Rechte und Pflichten der Vorgängerin in dem Umfang ein, als sie am Tag des Eintritts, also am 28. Juni 1995, bestanden.

E. 3.3

Wie vorstehend erläutert (E. 2.3.1), ist der mehrwertsteuerliche Leistungsempfänger häufig derjenige, der auch zivilrechtlich aus einem Vertrag berechtigt und verpflichtet ist. Die zivilrechtliche Würdigung des Sachverhalts hat allerdings nur Indizwirkung und kann für sich alleine keine allgemeingültige Zuordnung begründen (oben E. 2.4, 2.3.1; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts vom 27. November 2006, a.a.O., E. 3.2, 4.2). In mehrwertsteuerlicher Hinsicht ist zur Bestimmung des Leistungsempfängers primär darauf abzustellen, wem nach den Regeln von Art. 10 MWSTV eine Leistung zugerechnet werden muss (oben E. 2.3.1).

E. 3.3.1

Die Werkverträge in Einsprachebeilage 20 wurden allesamt zwischen den verschiedenen Unternehmern und "A. und B., ..." als Bauherren abgeschlossen. Vertragspartei war damit offensichtlich nicht die Beschwerdeführerin. Bei den Verträgen, die vor dem 28. Juni 1995 datieren, käme neben der einfachen Gesellschaft nur die Kollektivgesellschaft als vertragsschliessende Partei in Betracht, nicht aber die noch gar nicht existierende Beschwerdeführerin. Aufgrund der Bezeichnung der Partei in den Verträgen kann aber nicht davon ausgegangen werden, dass es sich dabei um die Kollektivgesellschaft handelte; einerseits lautete deren korrekte Firma "Y." und andererseits hatte diese ihre Adresse ... (siehe Handelsregisterauszug, Beschwerdebeilagen). (Zivilrechtliche) Vertragspartei der besagten Werkverträge ist somit die einfache Gesellschaft. Bezüglich dieser

Vertragsverhältnisse ergibt sich aufgrund der Aktenlage zudem weder ein zivilrechtliches noch ein mehrwertsteuerliches Stellvertretungsverhältnis; insbesondere liegt ein ausdrückliches Handeln im Sinne von Art. 10 Abs. 1 MWSTV (direkte Stellvertretung) im Namen der Kollektivgesellschaft bzw. später der Aktiengesellschaft nicht vor. Ihre Behauptung, diese Verträge seien "für die Kollektivgesellschaft und nicht privat für A. und B. abgeschlossen" worden, vermochte die Beschwerdeführerin damit nicht zu belegen. Trat die einfache Gesellschaft, wie sich aus den Werkverträgen ergibt, in eigenem Namen auf, so ist sie selbst und nicht die Beschwerdeführerin oder die Kollektivgesellschaft als mehrwertsteuerliche Empfängerin der bezogenen Leistungen zu betrachten und dementsprechend Vorsteuerabzugsberechtigte (oben E. 2.2, 2.3.1), falls sie die nötigen Voraussetzungen - namentlich die subjektive Steuerpflicht (Art. 29 Abs. 1 MWSTV) - erfüllt (siehe bereits E. 3.2).

E. 3.3.2.1

Aus den sich in den Akten befindlichen Rechnungen (Einsprachebeilage 21) lässt sich betreffend die Identität des Leistungsbezügers das Folgende ersehen: Zum überwiegenden Teil wurden die Rechnungen zweifelsfrei an die natürlichen Personen bzw. die einfache Gesellschaft ausgestellt, nämlich an A. und B. Bei dieser Adressierung kommt die Aktiengesellschaft als Empfängerin der Rechnungen nicht in Betracht. Einzelne Rechnungen sind abweichend adressiert worden, so beispielsweise jene vom 23. November 1995 an "Herrn B., Boutique ..." und jene vom 12. Oktober 1995 an "Boutique, Herrn B. ...". Auch hier ist aber wiederum der Name der Aktiengesellschaft nicht korrekt wiedergegeben (immerhin stimmt im zweiten Fall die Adresse überein). Insgesamt kann aus keiner der fraglichen Rechnungen geschlossen werden, dass die Aktiengesellschaft Rechnungsempfängerin war. Die Beschwerdeführerin macht geltend, die Rechnungen seien immer an A. und B. gegangen, womit natürlich die Kollektivgesellschaft gemeint gewesen sei (S. 9 Beschwerde). Sämtliche Rechnungen in den Akten stammen jedoch aus der Zeit nach dem 28. Juni 1995, so dass schon aus diesem Grund nicht davon ausgegangen werden kann, dass die - mittlerweile nicht mehr existierende - Kollektivgesellschaft Rechnungsadressatin war. Überdies kann dies auch aufgrund der genannten Adressierung nicht unterstellt werden. Offensichtlich nicht stichhaltig ist ferner das Argument der Beschwerdeführerin, die Post habe nicht an die "Gebäudeadresse" gerichtet werden können, bevor das fragliche Gebäude (...) erstellt war und dass deswegen die Post an den ... geschickt wurde. Die Aktiengesellschaft und die Kollektivgesellschaft hatten durchaus - auch vor Fertigstellung der fraglichen Geschäftsbaute - eine eigene Adresse an der ..., an welche die Post hätte geschickt werden können. Ebenfalls geht aus diesen Rechnungen - oder aus den sonstigen Akten - keinerlei Stellvertretungsverhältnis und schon gar kein solches im Sinne von Art. 10 Abs. 1 MWSTV (direkte Stellvertretung) in Bezug auf die Beschwerdeführerin oder die Kollektivgesellschaft hervor (hierzu vorne E. 2.2, 2.3.1). Der Beschwerdeführerin ist der ihr obliegende Nachweis (oben E. 2.3.3) nicht gelungen, dass sie oder allenfalls die Kollektivgesellschaft als ihre Rechtsvorgängerin in Bezug auf die mit Rechnungen dokumentierten Leistungen Empfängerin war. Aus der Adressierung ist vielmehr zu schliessen, dass die einfache Gesellschaft bzw. die Eheleute A. und B. als natürliche Personen Leistungsempfängerin war.

E. 3.3.2.2

Im Zusammenhang mit den sich in den Akten befindlichen Rechnungen ist im Übrigen festzustellen, dass diese auch in formeller Hinsicht keine genügenden Vorsteuerbelege im

Sinne von Art. 29 Abs. 1 Bst. a i.V.m. Art. 28 MWSTV (v.a. dessen Bst. b) darstellen würden, weil wie gesehen auf den Rechnungen eine andere Adressatin als die - angebliche - Leistungsempfängerin figuriert. Wird auf einer Rechnung nicht die Leistungsempfängerin ausgewiesen, die den Vorsteuerabzug geltend macht, verbietet das anwendbare Recht den Vorsteuerabzug (vorne E. 2.3.2; siehe auch Entscheid der SRK vom 17. Juni 2002, veröffentlicht in VPB 67.125, E. 2b, 3b/aa). Es ist aber darauf hinzuweisen, dass vorliegend nicht die Tatsache der formell mangelhaften Rechnungen eigentlicher Grund ist für die Verweigerung des Vorsteuerabzugs (auch die ESTV beruft sich im Übrigen nicht auf diesen Aspekt), sondern die Begründung darin liegt, dass die Beschwerdeführerin (bzw. die Kollektivgesellschaft) nach dem vorstehenden Ergebnis (sowie hiernach E. 3.3.3) klar nicht Leistungsempfängerin war und damit eine materielle Voraussetzung für den Vorsteuerabzug nicht erfüllte. Folglich kann davon ausgegangen werden, dass die Angaben auf den Rechnungen (Adressierung an die einfache Gesellschaft) gar nicht fehlerhaft waren, sondern dass diese durchaus mit den tatsächlichen Gegebenheiten übereinstimmen. Die Verweigerung des Vorsteuerabzugs beruht somit nicht auf einem Fall von Formalismus in Bezug auf genügende Vorsteuerbelege, womit auch die Ausführungen der Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang (es sei ihr Gelegenheit zu geben, korrigierte Rechnungen nachzureichen bzw. es wäre überspitzt formalistisch, wegen der Adressierung der Rechnungen und dem fehlenden Hinweis auf die Kollektivgesellschaft anzunehmen, dass es sich nicht um Rechnungen an die Kollektivgesellschaft handle) nicht stichhaltig sind. Damit geht es auch nicht um "Formmängel" im Sinne der neu erlassenen und am 1. Juli 2006 in Kraft getretenen Art. 15a oder Art. 45a MWSTGV und deren allfällige (rückwirkende) Anwendung braucht nicht geprüft zu werden.

E. 3.3.2.3

Weiter ist anzumerken, dass ein beträchtlicher Teil der geltend gemachten Vorsteuern in den dem BVGer vorliegenden Akten durch keinerlei Rechnungen oder andere genügende Belege dokumentiert ist. Der fragliche Vorsteuerbetrag von Fr. 215'840.-- beruht auf Leistungen im Umfang von Fr. 3'536'462.-- (siehe Aufstellung in Einsprachebeilage 22). Mit Rechnungen belegt und ausgewiesen sind vorliegend aber nur vorsteuerbelastete Leistungen von Fr. 548'475.-- (Summe der Beträge aus den Rechnungen in Einsprachebeilage 21). Die sich aus den Verträgen (Einsprachebeilage 20) ergebenden Beträge, total Fr. 1'365'388.80, stimmen mit jenen gemäss Aufstellung der Beschwerdeführerin nicht überein und es ist im Übrigen auch nicht bekannt, wann die entsprechenden Leistungen erbracht und die Entgelte geleistet wurden. Woraus sich der behauptete Betrag von Fr. 3'536'462.-- zusammensetzt, ist folglich nur bezüglich den Betrag von Fr. 548'475.-- in den Akten ausreichend dokumentiert und für den Vorsteuerbetrag, welcher auf darüber hinausgehende Leistungen beruht, mangelt es an Vorsteuerbelegen im Sinne von Art. 29 Abs. 1 Bst. a i.V.m. Art. 28 Abs. 1 bzw. Abs. 3 MWSTV. Wie soeben ausgeführt, beruht die Verweigerung des Vorsteuerabzuges jedoch vorliegend nicht auf dieser Problematik (auch die ESTV stellt nicht darauf ab), sondern darauf, dass die Beschwerdeführerin insgesamt nicht zu beweisen vermochte, dass sie (oder die Kollektivgesellschaft) Leistungsempfängerin war. Im Gegenteil ist davon auszugehen, dass die einfache Gesellschaft sämtliche fragliche Leistungen bezogen hat.

E. 3.3.3

Weitere (wenn auch nicht entscheidende) Indizien zur Stützung des vorstehenden Ergebnisses, wonach die einfache Gesellschaft Leistungsempfängerin der Architektur- und

Bauleistungen war, ergeben sich aus den folgenden Tatsachen: In wessen zivilrechtlichen Eigentum das Grundstück (das selbständige und dauernde Baurecht) stand, ist für die mehrwertsteuerliche Frage der Vorsteuerabzugsberechtigung bzw. die Identität des Empfängers der für die Erstellung der Baute bezogenen Leistungen nicht entscheidend. Die dinglichen Verhältnisse zur Zeit des Baus könnten höchstens ein Indiz darstellen, da immerhin nahe liegt, dass der Inhaber des Baurechts auch der Empfänger der bezogenen Leistungen ist. Bis zum 22. Dezember 1995 war die einfache Gesellschaft Baurechtsberechtigte. Erst auf dieses Datum hin wurde das Baurecht auf die Beschwerdeführerin übertragen (Kaufvertrag in Einsprachebeilage 10). Ein Grossteil der vorliegend in Frage stehenden Bezüge wurde vor dem 22. Dezember 1995 getätigt bzw. die entsprechenden Rechnungen wurden vor diesem Datum ausgestellt. Hinsichtlich dieser Leistungen ist aufgrund der Tatsache, dass die einfache Gesellschaft Eigentümerin war, immerhin nahe liegend, dass sie auch Leistungsempfängerin war. Beide Parteien gehen im Übrigen unzutreffenderweise davon aus, dass die zivilrechtlichen Eigentumsverhältnisse hinsichtlich des Baurechts auf den 1. Januar 1995 "zurückbezogen" worden seien (allerdings mit unterschiedlichen Schlussfolgerungen, S. 11 Einspracheentscheid, S. 7 Beschwerde). Einerseits ist davon auszugehen, dass im Kaufvertrag vom 22. Dezember 1995 mitnichten der Übergang des Eigentums auf den 1. Januar 1995 festgelegt wurde, sondern nur der Übergang der obligatorischen (und nicht dinglichen) Rechte und Pflichten betreffend das Grundstück (siehe Ziff. 1 der weiteren Bestimmungen des Kaufvertrags). Andererseits wäre die rückwirkende Festlegung des Übergangs des dinglichen Rechts nach den zivilrechtlichen Regeln ohnehin nicht möglich; der Eigentumsübergang erfolgt mit dem Grundbucheintrag (siehe Art. 656 ZGB, ferner Art. 971 f. ZGB). Ferner wurden auch die sich in den Akten befindlichen Kreditverträge (Einsprachebeilage 13-19) zweifelsfrei von der einfachen Gesellschaft bzw. den Eheleuten als natürlichen Personen abgeschlossen. Ein einziger Kreditvertrag (Einsprachebeilage 12) könnte allenfalls für die Kollektivgesellschaft abgeschlossen worden sein. Aus diesem einen Vertrag könnte aber mitnichten geschlossen werden, dass die Eheleute - wie die Beschwerdeführerin geltend macht (u.a. S. 7 f. Beschwerde) - hinsichtlich der Erstellung des Baus generell als Kollektivgesellschaft aufgetreten seien. Nach dem vorstehenden Ergebnis, wonach die einfache Gesellschaft als Baurechtsberechtigte und Leistungsbezügerin der Bauleistungen zu gelten hat, ist auf die Ausführungen in der Beschwerde, die ESTV habe die Unterlagen krass aktenwidrig interpretiert, nicht einzugehen (Beschwerde S. 5, 3. Absatz). Die Darlegungen der Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit der Arrondierung der fraglichen Parzelle sind nicht entscheidrelevant und vermögen am vorliegenden Ergebnis nichts zu ändern.

E. 3.3.4

Insgesamt hat die Beschwerdeführerin keinerlei Beweismittel geliefert, wonach die Kollektivgesellschaft oder später die Aktiengesellschaft Leistungsempfängerin der fraglichen vorsteuerbelasteten Leistungen war. Vielmehr lassen die Unterlagen keinen anderen Schluss zu als den, dass die beiden natürlichen Personen A. und B. bzw. deren einfache Gesellschaft sowohl zivilrechtliche Vertragsparteien als auch mehrwertsteuerliche Leistungsempfänger bezüglich der in Frage stehenden Leistungen waren. Damit war die Beschwerdeführerin zum Vorsteuerabzug nicht berechtigt; sie kann keine Vorsteuern geltend machen, die auf von einem dritten Leistungsempfänger bezogenen Leistungen lasteten und die einem Dritten in Rechnung gestellt wurden (oben E. 2.3.1). Unter diesen Umständen braucht nicht darauf eingegangen werden, wie es sich bezüglich Vorsteuerabzugsberechtigung der Beschwerdeführerin verhielte, wenn ihre

Rechtsvorgängerin, die Kollektivgesellschaft, Leistungsempfängerin gewesen wäre (siehe vorne E. 3.2). Angefügt werden kann ferner, dass den Akten auch kein zweites Leistungsaustauschverhältnis zwischen der einfachen Gesellschaft und der Beschwerdeführerin (oder der Kollektivgesellschaft) zu entnehmen ist, indem die einfache Gesellschaft (als Leistungsempfängerin im ersten Leistungsaustauschverhältnis zwischen ihr und den Architekten bzw. Bauunternehmern) diese Leistungen in der Folge an die Beschwerdeführerin "weitergeleitet" und weiterfakturiert hätte (allenfalls als indirekte Stellvertreterin nach Art. 10 Abs. 2 MWSTV). Zudem wäre auch in dieser Konstellation die Beschwerdeführerin nicht berechtigt, die ihr von der einfachen Gesellschaft in Rechnung gestellten Steuern als Vorsteuern abzuziehen. Der Vorsteuerabzug ist nach dem klaren Wortlaut von Art. 29 Abs. 1 Bst. a MWSTV nur möglich, wenn ein anderer Steuerpflichtiger den Umsatz erbringt (vgl. Entscheid der SRK vom 19. April 2004, veröffentlicht in VPB 68.127, E. 3a/cc, 3b). Ist der Leistungserbringer - wie vorliegend die einfache Gesellschaft - kein subjektiv Steuerpflichtiger, verliert der Leistungsempfänger sein Vorsteuerabzugsrecht (siehe Art. 29 Abs. 1 Bst. a MWSTV).

E. 4

Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde abzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang hat die Beschwerdeführerin als unterliegende Partei die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die von der Beschwerdeführerin gerügte lange Verfahrensdauer vor der ESTV vermag an der Kostenauflegung betreffend das Verfahren vor der SRK bzw. dem Bundesverwaltungsgericht nichts zu ändern (die ESTV ihrerseits hat für das Einspracheverfahren keine Kosten auferlegt). Dem Antrag der Beschwerdeführerin, es sei in Anbetracht der unzumutbar langen Dauer des Verfahrens von einer Kosten- und Entschädigungsauflage zulasten der Beschwerdeführerin abzusehen, kann nicht stattgegeben werden. Die Verfahrenskosten, die auf Fr. 3'500.-- festgesetzt werden, werden damit der Beschwerdeführerin vollumfänglich auferlegt. Der von der Beschwerdeführerin geleistete Kostenvorschuss von Fr. 3'500.-- wird mit den Verfahrenskosten verrechnet.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.